

Audience publique du 8 juin 2010

Recours formé par la société anonyme ... S.A.,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière de bonification d'impôt sur le revenu des collectivités

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 25669 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 23 avril 2009 par Maître François Collot, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ... S.A., établie et ayant son siège social à L-..., inscrite au registre de Commerce et des Sociétés sous le numéro ..., tendant à la réformation sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 29 janvier 2009, numéro ..., portant rejet de sa réclamation contre les bulletins de la fixation de la bonification d'impôt pour investissement des années 2000, 2001, 2002 et 2003 et pour autant que de besoin contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal pour les années 2000, 2001, 2002 et 2003 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 17 septembre 2009 ;

Vu le mémoire en réplique de Maître François Collot déposé au greffe du tribunal administratif le 15 octobre 2009 pour le compte de la société anonyme ... S.A. ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Fanny Mazeaud, en remplacement de Maître François Collot, et Monsieur le délégué du gouvernement Claude Lick en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 9 décembre 2009.

La société ... S.A., ci-après dénommée « la société ... », avec siège social au Luxembourg, exploite depuis le Luxembourg deux bateaux destinés à la navigation fluviale dans le cadre de son activité de soutage de navires de mer avec de l'huile lourde dans les ports du régio Anvers-Amsterdam. Pour les exercices des années 2000 à 2003, elle entendit bénéficier des bonifications d'impôt pour investissement sur base de l'article 152bis de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après dénommée « L.I.R. ». Cependant l'administration des Contributions directes refusa de faire droit à cette demande au motif que les navires sont utilisés à l'étranger.

En date du 28 juin 2005, la société introduisit une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes contre les bulletins d'impôt sur le revenu des

collectivités ainsi que contre les bulletins de la fixation de la bonification d'impôt pour investissement au sens de l'article 152bis L.I.R. des années 2000 à 2003. Par décision du 29 janvier 2009, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », refusa de faire droit à la réclamation précitée pour les motifs et considérations suivants :

« Vu la requête introduite le 4 juillet 2005 par le sieur ..., au nom de la société anonyme ... (dont la dénomination a été changée par la suite en ...), avec siège social à L-..., pour réclamer contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités ainsi que contre les bulletins de la fixation de la bonification d'impôt pour investissement au sens de l'article 152bis de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) des années 2000, 2001, 2002 et 2003, tous émis le 11 mai 2005 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que si l'introduction de plusieurs instances par une seule et même requête n'est incompatible, en l'espèce, ni avec le secret fiscal, ni avec les règles de compétence et de procédure, elle ne dispense pas d'examiner chaque acte attaqué en lui-même et selon ses propres mérites et ne saurait imposer une jonction qu'il est loisible au directeur des contributions de prononcer lorsque des instances lui paraissent suffisamment connexes (Conseil d'État 6.2.1996 n°8925) ;

qu'en conséquence la présente décision portera sur les réclamations contre les bulletins de la fixation de la bonification d'impôt pour investissement des années 2000, 2001, 2002 et 2003, les réclamations contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2000, 2001, 2002 et 2003 étant disjointes pour être vidées séparément, sous le n° C 13161 du rôle ;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit dans les forme et délai de la loi, qu'elles sont partant recevables ;

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition d'avoir refusé la bonification d'impôt pour investissement ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

Qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ; qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant qu'en vertu de ses statuts, la réclamante a pour objet social l'achat, la vente, l'affrètement, le frètement et la gestion de bateaux dans la navigation fluviale, ainsi que toutes opérations financières et commerciales s'y rattachant directement ou indirectement ;

Considérant que la réclamante a acheté en date du 22 juin 2000 un navire dénommé ... pour la somme de ... francs qu'elle a amorti sur une durée de 15 ans ; qu'elle a demandé les bonifications d'impôt suivantes :

	<i>Bonification d'impôt pour investissement complémentaire</i>	<i>Bonification d'impôt pour investissement global</i>
2000	... francs	... francs
2001	... euros	0 euro
2002	... euros	... euros
2003	0 euro	0 euro

Considérant que pour les années litigieuses le bureau d'imposition a refusé la déduction de la bonification d'impôt au motif que le navire serait exclusivement utilisé à l'étranger ;

Considérant que l'article 152bis L.I.R. prévoit en son premier paragraphe que les investissements pour lesquels le contribuable demande une bonification d'impôt doivent entre autres être mis en œuvre physiquement sur le territoire luxembourgeois ; qu'en vertu de l'article 107 de la loi du 17 juin 1994 modifiant et complétant la loi du 9 novembre 1990 ayant pour objet la création d'un registre public maritime cette condition ne doit cependant pas être remplie dans le chef des entreprises maritimes agréées, telles que définies à l'article 129 de la même loi, en ce qui concerne les navires utilisés en trafic international ;

Considérant qu'en vertu des articles 129 à 139 de la loi susvisée, toute entreprise maritime qui s'établit à Luxembourg devra avant de commencer ses activités être agréée par le ministre ayant les affaires maritimes dans ses attributions ; que la liste des entreprises maritimes agréées ainsi que celle des personnes physiques ou morales agréées comme dirigeants de pareilles entreprises sont publiées au Mémorial ;

Considérant que ni la réclamante ni un de ses dirigeants ne se trouvent sur la liste des agréments délivrés aux entreprises maritimes jusqu'au 30 septembre 2000, publiée au Mémorial B – n°49 du 21 novembre 2000, sur la liste des agréments délivrés aux entreprises maritimes jusqu'au 31 décembre 2000, publiée au Mémorial B – n°18 du 12 mars 2001, sur la liste des agréments délivrés aux entreprises maritimes jusqu'au 30 septembre 2002, publiée au Mémorial B – n°84 du 31 décembre 2002 et sur la liste des agréments délivrés aux entreprises maritimes jusqu'au 1^{er} mai 2004, publiée au Mémorial B – n°39 du 17 juin 2004 ;

Considérant, dès lors, que ni la réclamante ni un de ses dirigeants ne disposent d'un agrément d'entreprise maritime au Luxembourg ; que l'article 107 de la loi du 17 juin 1994 modifiant et complétant la loi du 9 novembre 1990 ayant pour objet la création d'un registre public maritime n'est donc pas applicable en l'espèce ;

Considérant que la condition de la mise en œuvre physique sur le territoire luxembourgeois du bien d'investissement requise par le premier paragraphe de l'article 152bis L.I.R. doit être remplie ; que l'instruction du dossier a cependant révélé que le navire dénommé ... est utilisé par la réclamante « pour son activité de soutage (bunkering) de navires de mer avec de l'huile lourde dans les ports du régime Anvers-Amsterdam (ARA range) » ; que le navire n'est donc pas mis en œuvre sur le territoire luxembourgeois et que les conditions prévues par l'article 152bis L.I.R. ne sont pas remplies ; qu'il y a lieu de refuser la bonification d'impôt pour investissement ; ».

Par requête déposée le 23 avril 2009 au greffe du tribunal administratif, la société ... a fait introduire un recours contentieux tendant à la réformation sinon à l'annulation de la décision directoriale précitée du 29 janvier 2009 et pour autant que de besoin contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal pour les années 2000, 2001, 2002 et 2003.

Force est de constater que la seule décision utilement attaquée est celle qui figure dans le dispositif de la requête introductive d'instance.¹ En l'espèce, alors même que la requête introductive d'instance énonce être dirigée pour autant que de besoin contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal pour les années 2000, 2001, 2002 et 2003, elle ne vise dans son dispositif que la décision directoriale du 29 janvier 2009 précitée, de sorte qu'il y a lieu de conclure que cette dernière décision est la seule utilement déférée dans le rôle sous analyse.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 131 de la loi générale des impôts, dite « *Abgabenordnung* », ci-après dénommée « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation, lequel est également recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Partant, le recours subsidiaire en annulation est irrecevable.

A l'appui de son recours, la partie demanderesse fait valoir que l'article 152bis L.I.R. imposerait un certain nombre de conditions pour bénéficier de la bonification d'impôt pour investissements dont une seule serait litigieuse en l'espèce, à savoir celle de savoir si l'investissement litigieux devait être mis en œuvre physiquement au Luxembourg exception faite pour les entreprises de navigations maritimes exerçant une activité de trafic international et qui sont agréées au Grand-Duché de Luxembourg. Elle explique que son activité et son objet social concerneraient le domaine fluvial et non le domaine maritime étant donné que son activité ne serait pas exercée en haute mer, mais entre ou dans les ports ou à l'embouchure des fleuves et que ses bateaux ne seraient ni conçus ni agréés pour naviguer en haute mer. Il s'ensuivrait qu'elle ne saurait être considérée comme une entreprise maritime éligible à un agrément ministériel afférent, de sorte qu'elle ne pourrait pas entrer dans le champ d'application de l'exception posée par l'article 152bis de la L.I.R..

Elle fait en outre valoir que l'interprétation du directeur des Contributions directes de l'article 152bis, serait contraire au principe de libre prestation de service au sein de l'Union

¹ Cf. TA 17 décembre 2001, n° 12830 du rôle, Pas. adm. 2009, v° Procédure contentieuse, page 575, n° 262 et les références y citées.

européenne. En effet, elle estime que dans la mesure où ses bateaux seraient affectés à son bilan au Luxembourg, qu'ils seraient utilisés dans le cadre d'une activité exclusivement taxable au Luxembourg et ne seraient pas affectés à un établissement stable situé à l'étranger, le refus de la bonification d'impôt reviendrait à lui accorder des conditions fiscales moins favorables que celles accordées aux sociétés exerçant la même activité et prestant celle-ci à l'intérieur des frontières luxembourgeoises. Or, le droit communautaire interdirait aux Etats membres de prendre des mesures fiscales ayant pour effet d'entraver la libre prestation de services à l'intérieur de l'Union européenne, sauf si elles ont pour but d'éviter la fraude ou l'évasion fiscale et qu'elles soient proportionnées au but poursuivi. En l'espèce, la demanderesse serait pleinement imposable au Luxembourg, ne disposerait pas d'établissement stable à l'étranger, mais disposerait uniquement et de manière physique de navires à l'étranger pour sa propre activité, de sorte qu'elle ne saurait être frappée par une discrimination ayant pour but d'éviter les fraudes fiscales ou l'évasion fiscale. Elle en conclut que l'article 152bis L.I.R. serait contraire à l'article 59 du Traité de Rome.

Le délégué du gouvernement fait valoir que la demanderesse ne remplirait pas les conditions légales requises pour être admise au bénéfice de la bonification d'impôt au sens de l'article 152bis L.I.R.. D'autre part, il estime qu'il n'y aurait aucune discrimination en l'espèce dans la mesure où cette notion ne s'appliquerait en droit communautaire qu'entre ressortissants de plusieurs Etats membres, ce qui ne serait pas le cas en l'espèce. L'article 59 du Traité de Rome serait dès lors inapplicable en l'espèce. Finalement, il fait valoir qu'il n'y ait ni violation de l'article 49 du Traité de Rome aux termes duquel les restrictions à la libre prestation des services à l'intérieur de la Communauté seraient interdites à l'égard des ressortissants des Etats membres établis dans un pays de la Communauté autre que celui du destinataire de la prestation, ni violation de l'article 50 dudit Traité en vertu duquel le prestataire peut, pour l'exécution de sa prestation, exercer, à titre temporaire, son activité dans le pays où la prestation est fournie, dans les mêmes conditions que celles que ce pays impose à ses propres ressortissants.

Dans son mémoire en réplique la demanderesse rappelle que la bonification d'impôt pour investissement lui a été refusée au motif qu'elle ne disposerait pas de l'agrément maritime et que l'investissement litigieux ne serait pas mis en œuvre physiquement sur le territoire luxembourgeois. Quant au premier motif elle souligne ne pas être une entreprise maritime et en conséquence ne pas pouvoir être agréée comme telle étant donné que ses bateaux ne seraient pas des navires de mer mais des bateaux fluviaux. Elle en conclut que l'administration des Contributions directes ne saurait conditionner l'acceptation de la bonification d'impôt pour investissement à un agrément qu'elle ne serait pas en droit d'obtenir.

Quant au deuxième motif, elle fait valoir que ses bateaux seraient destinés à naviguer sur tous les fleuves du bassin du Rhin y compris la Moselle luxembourgeoise et qu'ils seraient capables de s'y rendre. Ainsi, ce ne serait que parce que le service de la navigation intérieure aurait refusé ses demandes d'enregistrement dans le port de Mertert pour la navigation intérieure, qu'elle aurait été contrainte d'enregistrer ses bateaux dans le port d'Anvers alors qu'ils répondraient aux spécificités techniques pour être enregistrés. En conséquence, et dans la mesure où le refus d'enregistrer ses bateaux ne serait pas justifié, la condition tenant à la mise en œuvre de l'investissement sur le territoire luxembourgeois devrait être réputée acquise.

Finalement, elle donne à considérer que l'article 8 du modèle de convention de

l'Organisation de coopération et de développement économiques, ci-après « OCDE », de 1977 traitant de la navigation maritime, intérieure et aérienne et qui serait repris dans la plupart des conventions préventives de la double imposition conclues par le Luxembourg disposerait que *« les bénéfices provenant de l'exploitation en trafic international de navires ou d'aéronefs ne sont imposables que dans l'état contractant où le siège de direction effectif est situé »* et que la notion de trafic international serait définie comme *« tous transport effectué par un navire ou un aéronef exploité par une entreprise dont le siège de direction effectif est situé dans un état contractant, sauf lorsque le navire ou l'aéronef n'est exploité qu'entre des points situés dans l'autre état contractant »*. Dans la mesure où son siège de direction effectif ainsi que la gestion de tous ses services administratifs se trouveraient au Luxembourg, elle exercerait une activité de trafic international et ferait figurer ses investissements à l'actif de son bilan et ses bénéfices seraient exclusivement imposés au Luxembourg. Elle estime que l'utilisation de ses bateaux en dehors du territoire luxembourgeois ne suffirait pas pour lui enlever son caractère d'établissement stable au Luxembourg, de sorte qu'elle devrait être considérée comme entreprise au sens de l'article 14 L.I.R. et devrait par conséquent bénéficier des avantages fiscaux en matière de bonification d'impôts pour investissement comme toute autre société luxembourgeoise se trouvant sans la même situation. Décider le contraire constituerait une entrave à la libre circulation des personnes et des capitaux, sinon un frein à la liberté d'établissement.

Elle estime d'autre part que l'introduction de l'article 152bis L.I.R. et de l'exception tenant aux activités maritimes aurait été la réaction du législateur luxembourgeois à l'arrêt ... de la Cour de Justice des Communautés européennes du 25 juillet 1991 (affaire C-221/89) aux termes duquel cette dernière aurait considéré que les exigences de nationalité, de résidence et de domicile imposées par le droit d'un état membre pour conditionner l'immatriculation d'un navire étaient contraires à l'article 52 du Traité de Rome. Elle fait valoir que cette modification aurait permis au droit luxembourgeois de demeurer en phase avec le traité de Rome en ce qui concerne les entreprises maritimes et qu'elle aurait fait de même avec les entreprises de commerce fluvial. La problématique à laquelle la demanderesse devrait faire face serait similaire à la problématique connue des entreprises maritimes luxembourgeoises dans la mesure où, dans les deux cas, l'investissement serait par nature mobile et utilisé dans le cadre de l'activité de la société de trafic international en dehors du Luxembourg. La seule différence résiderait dans le fait que les bateaux utilisés par elle sont des bateaux destinés à la navigation fluviale et non à la navigation en haute mer. Or, pour les sociétés maritimes qui exercent un trafic international, la bonification d'impôts pour investissement serait accordée alors que pour les sociétés exerçant un trafic international fluvial elle serait refusée, de sorte qu'il y aurait discrimination. Elle estime en effet que si elle avait affecté ses bateaux sur la seule Moselle luxembourgeoise, elle aurait bénéficié de la bonification d'impôts pour investissement alors que le seul motif à la base du refus serait que les bateaux exercent principalement leurs activités entre la Belgique et les Pays-Bas. D'autre part, elle ne pourrait pas exercer le trafic fluvial sur le seul territoire luxembourgeois étant donné que l'enregistrement de ses bateaux au port de Mertert lui aurait été refusé. Cette pratique constituerait un frein sinon une entrave à la libre circulation de personnes.

Aux termes de l'article 152bis paragraphe 1 LIR *« Sur demande les contribuables obtiennent les bonifications d'impôts sur le revenu ci-après spécifiés en raison des investissements visées aux paragraphes 2 et 7 suivants qu'ils font dans leurs entreprises au sens de l'article 14. Les investissements doivent être effectués dans un établissement situé au Grand-Duché et destiné à y rester de façon permanente ; ils doivent en outre être mis en œuvre physiquement sur le territoire luxembourgeois. »*

Force est de constater qu'il est constant en cause que la société demanderesse est établie et imposable au Luxembourg. D'autre part, elle sollicite la bonification d'impôt pour investissement pour un investissement consistant à l'acquisition d'un bien se trouvant de manière permanente en dehors du territoire luxembourgeois afin de réaliser des prestations de services exclusivement en dehors du territoire du Grand-Duché de Luxembourg. Force est encore de constater que la décision déférée est basée notamment sur le motif que la condition de la mise en œuvre physique sur le territoire luxembourgeois du bien d'investissement requis par l'article 152bis paragraphe 1 LIR n'est pas remplie.

La demanderesse fait valoir que cette disposition serait contraire à la liberté de prestation de service telle que garantie par le droit communautaire. Le délégué du gouvernement estime à cet égard que le droit communautaire ne serait pas applicable en l'espèce étant donné que cette notion ne s'appliquerait qu'entre ressortissants de plusieurs Etats membres et qu'il n'y aurait pas de discrimination.

Force est de constater qu'en matière fiscale, la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union européenne, ci-après « la CJUE », estime que si la fiscalité directe relève de la compétence des Etats membres, ces derniers doivent l'exercer dans le respect du droit communautaire, et en particulier des dispositions consacrant la libre prestation de service et la libre circulation des capitaux. Ainsi, la première de ces libertés, consacrée à l'article 49 CE exige l'élimination de toute discrimination à l'encontre du prestataire, que ce soit en raison de sa nationalité ou en raison de la circonstance qu'il est établi dans un Etat autre que celui où la prestation est fournie. La libre circulation des capitaux, consacrée à l'article 56 CE s'oppose à ce que les Etats membres adoptent des mesures qui dissuadent leurs résidents de réaliser des investissements sur le territoire d'autres Etats membres et elle interdit par conséquent les dispositions fiscales qui produisent un tel effet.² Ainsi la jurisprudence de la CJUE a été « amenée à statuer sur des situations de restrictions à l'exercice de la libre prestation des services qui sont le fait de la législation de l'Etat d'origine, ce que certains qualifient de restrictions « à la sortie », dans la mesure où cet Etat subordonne le bénéfice de déductions ou d'avantages fiscaux à ce que la prestation ait lieu sur son territoire. »³

Il suit des principes cités ci-avant que, contrairement à l'avis du délégué du gouvernement, le droit communautaire est également susceptible de s'opposer à une réglementation fiscale nationale ayant pour effet de dissuader un ressortissant national de prester des services dans un autre Etat membre respectivement d'investir dans un autre Etat membre.

Etant donné que la disposition litigieuse en l'espèce conditionne l'octroi de la bonification d'impôts pour investissement à ce que les investissements prévus soient mis en œuvre physiquement sur le territoire luxembourgeois, il y a lieu, au vu de la difficulté d'interprétation de la disposition précitée et en l'absence d'une jurisprudence communautaire ayant tranché un problème juridique de même nature, de saisir la Cour de justice de l'Union européenne afin de lui permettre de statuer, à titre préjudiciel, sur la question formulée au dispositif du présent jugement, par application de l'article 234 du Traité CE, sans qu'il y ait lieu, à ce stade de l'instruction du dossier, de prendre position par rapport aux autres moyens soulevés par le demandeur.

² Cf Conclusions de l'Avocat Général dans l'affaire C-334/02, présentées le 16 octobre 2003.

³ Cf Jurisclasseur EUROPE 3, Fascicule 800, n° 52.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant contradictoirement,

reçoit en la forme le recours en réformation introduit contre la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 29 janvier 2009, n° C 14932 ;

avant tout autre progrès en cause, sursoit à statuer, et demande à la Cour de justice de l'Union européenne de statuer à titre préjudiciel sur la question suivante :

« Les articles 49 CE et 56 CE s'opposent-ils aux dispositions de l'article 152bis, paragraphe 1, de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu dans la mesure où elles réservent aux contribuables luxembourgeois le bénéfice de la bonification d'impôt pour investissement à la condition que ces investissements doivent être effectués dans un établissement situé au Grand-Duché et destiné à y rester de façon permanente et ils doivent en outre être mis en œuvre physiquement sur le territoire luxembourgeois ? » ;

réserve les frais ;

fixe l'affaire au rôle général.

Ainsi jugé par :

Catherine Thomé, premier juge,
Claude Fellens, premier juge,
Françoise Eberhard, juge,

et lu à l'audience publique du 8 juin 2010 par le premier juge Catherine Thomé en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Catherine Thomé

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 08.06.2010

Le Greffier du Tribunal administratif